**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**1re chambre**

N° 29891 du rôle
Inscrit le 22 février 2012

**Audience publique du 11 mars 2013**

Recours formé par
Monsieur ... ... et Madame ... ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 29891 du rôle, déposée en date du 22 février 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... ... et son épouse, Madame ... ..., demeurant à …, tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 décembre 2011 portant rejet de leur demande du 26 octobre 2011 tendant à la remise gracieuse d'impôts sur le revenu relatifs à l'année 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 18 mai 2012 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en ses plaidoiries à l'audience publique du 4 mars 2013.

---

Le 26 octobre 2011, Monsieur ... ... et son épouse, Madame ... ..., adressèrent à l'administration des Contributions directes une demande tendant à obtenir une remise d'impôts sur le revenu de l'année 2010, et plus particulièrement des impôts affectant la plus-value réalisée à l'occasion de la vente d'un immeuble sis à ….

Par décision directoriale du 2 décembre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite demande en les termes suivants :

« *Vu la demande présentée le 26 octobre 2011 par le sieur ... ......, demeurant à ... ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant que la demande de remise gracieuse est motivée par le fait que le requérant n'a pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale étant donné qu'il n'a pas vendu cette maison au cours de l'année suivant celle de l'emménagement dans sa nouvelle habitation ;*

*Considérant que la demande de remise gracieuse par le requérant est motivée par des considérations qui mettent en cause la mise en compte d'une plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble situé à ... et qui indique les conditions individuelles et privées qui n'ont pas permis l'assimilation de cette habitation à une résidence principale ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 102bis(3) L.I.R., une habitation appartenant au contribuable et qui était antérieurement occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'immeuble en question constituait la résidence habituelle du contribuable jusqu'au 23 décembre 2008, le délai visé à l'alinéa 3 endéans lequel le propriétaire doit avoir réalisé cette habitation a expiré le 31 décembre de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation, donc le 31 décembre 2009 ; que ce délai étant dépassé au moment de la vente en date du 23 avril 2010, l'habitation n'est pas susceptible d'être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis(3) L.I.R. ;*

*Considérant donc qu'il ne saurait être question d'iniquité en ce qui est de l'impôt dû conformément aux dispositions légales (cf. Conseil d'Etat N° 7948 du 31 mai 1989) ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise faute de motivation dans ce sens ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;* (...) ».

Par requête déposée le 22 février 2012, Monsieur ... ... et Madame ... ... ont introduit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale portant rejet de leur demande en obtention d'une remise gracieuse.

Le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit en cause.

La partie étatique soulève toutefois l'irrecevabilité du recours en réformation dans le chef de Madame ... ... au motif que la demande de remise gracieuse du 26 octobre 2011 aurait été introduite et signée au seul nom de Monsieur ... ....

Si la demande de remise gracieuse du 26 octobre 2011 telle que figurant au dossier fiscal ne comporte certes que la signature de Monsieur ... ..., elle comporte toutefois les noms et numéros fiscaux des deux conjoints, tandis qu'il résulte du libellé même de cette demande de remise gracieuse, et en particulier de l'emploi constant du pronom « *nous* » qu'elle a bien

été introduite au nom et pour le compte tant de Monsieur ... ... que de son épouse, Madame ... ..., ce qui n'a d'ailleurs pas échappé à la division « Gracieux » de l'administration des Contributions directes qui a adressé réception de cette demande à « *M. et Mme* ...-... ».

Le moyen d'irrecevabilité opposé à Madame ... est partant à rejeter.

Le recours principal en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire.

Monsieur ... ... et Madame ... ..., ci-après « les époux ...-... », exposent à l'appui de leur recours avoir mis en vente leur maison sise à … dès le début du mois de janvier 2009, mais n'avoir passé l'acte de vente que le 23 avril 2010, la crise économique, financière et immobilière survenue inopinément après la mise en vente ayant eu pour effet de prolonger cette dernière, ce qui non seulement aurait eu un effet psychologique, mais leur aurait également causé un préjudice financier, les époux ...-... affirmant avoir dû accepter un prix réduit pour réaliser la vente dans les meilleurs délais et avoir dû supporter des frais de crédit élevés ainsi que des frais d'entretien, rendus nécessaires pour leur permettre pendant la durée de non- occupation de la maison de maintenir celle-ci dans un état présentable.

C'est pourquoi ils estiment que l'imposition de la plus-value générée par la vente de leur maison, qui aurait été leur résidence principale, et qui normalement serait exemptée, serait injuste et inéquitable.

A cet égard, ils donnent à considérer avoir procédé à une déclaration de changement de résidence le 23 décembre 2008, mais que la loi prévoirait que l'année de changement de résidence de l'immeuble serait considérée comme année complète.

Or, comme la vente envisagée de leur maison aurait pris plus de 2 ans, la plus-value réalisée aurait été imposée, alors pourtant qu'en réalité, en ce qui concerne l'année 2008, il ne restait que 8 jours de cette année. Ils estiment par conséquent qu'en calculant la durée réelle de la réalisation de la vente actée le 23 avril 2010 il n'y aurait que 16 mois et 8 jours qui se seraient écoulés. Aussi, s'ils avaient signalé le changement de résidence quelques jours plus tard que le 23 décembre 2008, à savoir en janvier 2009, le calcul de la durée de changement aurait été autre et la plus-value n'aurait pas été imposée.

En conclusion, ils considèrent qu'encore que la loi ait été correctement appliquée pour le calcul des impôts redûs, le calcul de la durée de mise en vente l'aurait été en leur défaveur, ce qui justifierait le bénéfice d'une remise gracieuse.

Le délégué du gouvernement, de son côté, conclut à la confirmation de la décision directoriale déférée et en conséquence au rejet du recours tel que formulé par les demandeurs.

Une remise d'impôt au sens du paragraphe 131 AO se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement

en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

En effet, au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt.

En d'autres termes, une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

En ce qui concerne la rigueur objective mise en avant par les époux ...-..., qui résulterait en substance du fait qu'ils n'auraient pas pu bénéficier de l'exemption de la résidence principale, étant donné qu'ils n'auraient pas réussi à vendre leur maison au cours de l'année suivant celle de l'emménagement dans leur nouvelle habitation du fait de la survenance de la crise financière, le tribunal rappelle qu'il appartient de prime abord à l'administré, respectivement au contribuable, d'étayer ses affirmations de manière suffisante, étant tout particulièrement souligné qu'en matière fiscale, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». Le contribuable ne saurait dès lors, comme en l'espèce, se contenter de vagues affirmations, mais il lui appartient, concrètement, de rapporter la preuve des faits allégués censés justifier la remise gracieuse, respectivement la rigueur objective mise en avant.

Or, en l'espèce, les époux ...-... n'ont fourni au tribunal aucune preuve des faits avancés, et en particulier aucune preuve de la date de mise en vente effective de leur maison, du prix réclamé - le tribunal ne pouvant à ce sujet écarter que la mise en vente prolongée ne trouve pas son origine dans un prix déraisonnable ou excessif - ou encore des frais prétendument exposés.

Par ailleurs, même à admettre pour les besoins de la discussion que ces éléments aient été établis, si l'article 99ter de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR » précise certes que le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après son acquisition, d'un immeuble bâti qui constitue, au sens de l'article 102bis LIR, la résidence principale du contribuable n'est pas imposable, l'article 102bis LIR pour sa part énonce en son alinéa 3 que « *est* (...) *assimilée à une résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation* ».

Or, étant donné que les demandeurs ont procédé à un changement de domicile de leur maison sise à …, en faveur de leur maison sise à …, en date du 23 décembre 2008, le délai visé à l'article 102bis, alinéa 3, LIR, tel que cité ci-dessus, endéans lequel le propriétaire doit avoir aliéné cette maison, a expiré le 31 décembre de l'année qui suit le transfert dans la nouvelle habitation des contribuable, à savoir le 31 décembre 2009 : par conséquent, à la date

de l'acte notarié de vente du 23 avril 2010, la maison sise à …, n'était plus susceptible d'être assimilée à une résidence principale au sens de l'article 102bis LIR précité.

Aussi, le tribunal ne saurait déceler dans l'application de la loi telle qu'effectuée par le directeur une quelconque rigueur objective qui plaiderait en faveur de la remise gracieuse sollicitée par les demandeurs, laquelle consiste en fait à réclamer le bénéficie d'une suspension des délais légaux sous prétexte de la survenance de la crise financière - étant rappelé que l'impact de cette crise sur la vente de leur maison reste en l'état de pure allégation - ; or, il convient de rappeler que la voie gracieuse n'a pas été instituée pour réaliser des conceptions de politique sociale ou économique, mais en dernière analyse elle a pour objet d'assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt selon l'article 101 de la Constitution[1]. Ce principe d'égalité implique nécessairement comme corollaire que les délais soient appliqués de manière identique à tous les contribuables et non de manière différente en fonction de critères forcément subjectifs ; la fonction de la remise en équité ne pouvant en particulier pas être d'abolir les délais pour exercer un droit[2].

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen aucune rigueur objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal.

Quant à une éventuelle rigueur subjective, si Monsieur ... ... a oralement exposé que la vente retardée de leur maison aurait engendré des coûts et frais supplémentaires, cette situation n'est pas constitutive d'une quelconque rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO d'après laquelle la situation personnelle des contribuables serait affectée de façon telle que le paiement de l'impôt non remis par la décision déférée compromettrait leur existence économique et les priverait des moyens de subsistance indispensables.

Il s'ensuit que les époux ...-... n'ont pas produit d'éléments en cause permettant au tribunal de réformer la décision directoriale déférée, de sorte que leur recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge des demandeurs.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 11 mars 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Paul Nourissier, juge,

[1] Trib. adm. 12 janvier 1999, n° 10802, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 426.
[2] Trib. adm. 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 427.

Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s.Sünnen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 11/3/2013
Le Greffier du Tribunal administratif